

Notitie Rechtmatigheid

“Visie op- en voorstel tot rechtmatigheidsverantwoording nieuwe stijl”

Concern Control & Auditing



Gemeente Emmen
Versie: 3 oktober 2023
CMT: 26 april 2023

Auteurs: Bernd de Boer, Aryan van de Maat en Viola Nijland

Inhoudsopgave

Samenvatting	3
1. Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Doel notitie	4
2. Veranderingen door introductie rechtmatigheidsverantwoording	5
2.1 Rechtmatigheidsverantwoording; waarom?	5
2.2 Begrip rechtmatigheid en getrouwheid.....	5
2.3 Belangrijkste veranderingen (rollen en verantwoordelijkheden)	7
2.4 Financiële verordening	8
2.5 Controle verordening	9
2.6 Specifieke uitkeringen	9
2.7 Normenkader	10
2.8 Interne controleorganisatie; Three lines of defence Emmen	10
2.8.1 Rollen en verantwoordelijkheid binnen het 3LoD-model	11
3. Scope rechtmatigheidsverantwoording	12
3.1 Scope rechtmatigheidsverantwoording en in controle statement	12
3.2 Voordelen/ nadelen In Control Statement.....	13
4. Verantwoordings- en rapportagegrens & paragraaf bedrijfsvoering.....	15
4.1 Uitgangspunten	15
4.2 Factoren en overwegingen	15
4.3 Voorstel verantwoordings- en rapportagegrens.....	17
4.4 Voorstel paragraaf bedrijfsvoering	19
5. Accountantscontrole	20
5.1 Veranderingen voor de accountant?	20
5.2 Materialiteit versus verantwoordingsgrens	20
BIJLAGEN	21
BIJLAGE 1 MODELVERANTWOORDING (verplicht).....	22
BIJLAGE 2 VOORBEELD PARAGRAAF BEDRIJFSVOERING	23
BIJLAGE 3 ROUTEKAART/ PLANNING.....	25

Samenvatting

Met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording geeft het college van B&W van de gemeente Emmen in 2023 voor het eerst een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening af. Deze rechtmatigheidsverantwoording valt onder het getrouwheidsoordeel van de accountant. De accountant beoordeelt of de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W juist is.

Voor de verankering van de rechtmatigheidsverantwoording dient een verantwoordings- en rapportagegrens als onderdeel van normenkader door het college van B&W vastgesteld te worden. Een dergelijk besluit geeft met ingang van het begrotingsjaar 2023 duidelijkheid aan de raad, maar in het bijzonder voor het college van B&W en de ambtelijk organisatie die de noodzakelijke voorbereidingen dienen te treffen om tot een deugdelijk onderbouwde rechtmatigheidsverantwoording te kunnen komen. De verantwoordings- en rapportagegrens is eveneens bedoeld om afspraken met de raad te maken over de omvang van de bevindingen die voortvloeien uit de controle van de rechtmatigheid en het informeren van de raad van de gemeente Emmen hierover.

Raadsvoorstel

Het voorstel aan de raad is om met ingang van het begrotingsjaar 2023 een verantwoordingsgrens te hanteren van 3% en een rapportagegrens van € 400.000. Na afronding van de jaarrekeningcontrole en de rechtmatigheidsverantwoording over het boekjaar 2023 zal door het college van B&W een evaluatie uitgevoerd worden inzake de gehanteerde werkwijze, de verantwoordings- en rapportagegrens voor het boekjaar 2023 passend is gebleken en of er wijzigingen noodzakelijk zijn.

Notitie

In de voorliggende notitie zijn de veranderingen en gevolgen alsmede de belangrijke uitgangspunten van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording voor de gemeente Emmen geduid. De inhoud van de voorliggende notitie is besproken en afgestemd met de accountant en de auditcommissie. De in de notitie opgenomen voorstellen worden opgenomen in de controle- en financiële verordening en controleprotocol en ter vaststelling aan de raad, als bevoegd orgaan, voorgelegd.

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Vanaf het verslagjaar 2023 behorende tot de jaarrekening 2023 vindt er een wijziging en verschuiving plaats in de verantwoordelijkheden met betrekking tot de rechtmatigheid van de jaarrekening van de gemeente Emmen. Tot en met 2022 verstrekt de externe accountant een controleverklaring met een oordeel inzake getrouwheid en rechtmatigheid bij de jaarrekening van gemeente Emmen. Met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording in 2023 wijzigt dit. Het college van B&W geeft dan een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening. Daarmee valt de rechtmatigheidsverantwoording onder het getrouwheidsoordeel van de accountant. De accountant beoordeelt dus nog wel of de rechtmatigheidsverantwoording getrouw is.

Wellicht ten overvloede, het betreft dus de (financiële) rechtmatigheid oftewel de rechtmatigheid van beheershandelingen, waaruit de financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Het gaat daarmee niet enkel om de rechtmatigheid van inkoop- en aanbestedingsbeleid, dat overigens geen onderdeel uitmaakt van het normenkader.

Uiteraard was de gemeente Emmen zelf al verantwoordelijk voor het handhaven van de financiële wet- en regelgeving. Vanaf het verslagjaar 2023 moet het college van B&W zelf nog meer aantonen dat zij daadwerkelijk deze wet- en regelgeving handhaaft en haar budgetten rechtmatig heeft besteed. Voor het verslagjaar 2023 stelt het college van B&W dus zelf de rechtmatigheidsverantwoording op. Om tot een goede rechtmatigheidsverantwoording te komen zal de ambtelijke organisatie moeten voldoen aan hoge eisen van kwaliteit van de processen en de interne controle. Dat doet ze al in grote mate, maar aan bewustwording en vastlegging moet nog meer worden gewerkt.

1.2 Doel notitie

Met de voorliggende notitie wordt het college van B&W van de gemeente Emmen geïnformeerd over:

- ✓ de visie op de invulling van het begrip rechtmatigheid(verantwoording) in de controleverklaring en de veranderingen voortvloeiende uit de (introductie van de) rechtmatigheidsverantwoording;
- ✓ de bijbehorende verantwoording en rolverdeling tussen raad, college en ambtelijke organisatie;
- ✓ een aantal algemene overwegingen voor het vaststellen van de grenswaarde voor de rechtmatigheidsverantwoording;
- ✓ het beknopte plan van aanpak inclusief planning m.b.t. de verdere implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording van de gemeente Emmen.

Het college van B&W zal de volgende voorstellen aan de raad doen:

- ✓ Aan de raad wordt een grens voor de rechtmatigheidsverantwoording 2023 voorgesteld.
- ✓ Aan de raad wordt de scope op in control statement (ICS) alsmede voor de rechtmatigheidsverantwoording voorgesteld.
- ✓ Aan de raad worden aanvullingen inzake rechtmatigheid in de paragraaf rechtmatigheidsverantwoording alsmede de financiële- en controleverordeningen voorgesteld.

2. Veranderingen door introductie rechtmatigheidsverantwoording

2.1 Rechtmatigheidsverantwoording; waarom?

De belangrijkste redenen voor de wijzigingen m.b.t. rechtmatigheidsverantwoording zijn:

- ✓ Commissie Depla; rapporten vernieuwing BBV en accountantscontrole gemeenten. Op 27 september 2022 heeft de 1^e Kamer het wetsvoorstel rechtmatigheidsverantwoording vastgesteld. Het college van burgemeesters en wethouders dient daarom vanaf begrotingsjaar 2023 haar rechtmatigheidsverantwoording op te nemen in de jaarrekening.
- ✓ Huidige invulling rechtmatigheidsoordeel is belastend: de huidige invulling van het rechtmatigheidsoordeel en de accountantscontrole betreft een administratief belastende controle die gemeente veel geld en tijd kost.
- ✓ Bestuurlijk impuls: de expliciete rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W onderstreept de politieke aanspreekbaarheid van college van B&W.
- ✓ Kwaliteitsverhogend effect en impuls op financiële bedrijfsvoering en kwaliteit interne beheersing. Voor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W wordt gebruik gemaakt van de uitkomsten van de interne controles. De accountant zal de kwaliteit en omvang van de door de controlemedewerkers uitgevoerde werkzaamheden gaan toetsen.
- ✓ Aansluiting brede maatschappelijke trend: het bestuur, lees college van B&W, dient verantwoording af te leggen over rechtmatigheid. De verantwoordelijkheid voor de financiële huishouding en het rechtmatig handelen wordt daarmee explicieter (als verplichting en uitdaging) bij het college van B&W belegd.

2.2 Begrip rechtmatigheid en getrouwheid

Rechtmatigheid

Het begrip rechtmatigheid kent de volgende definitie: “*de overeenstemming met de geldende regels en besluiten van een (voorgenomen) handelwijze*”. In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de jaarrekeningcontrole. De definitie van het begrip ‘rechtmatigheid’ is dus smaller voor de jaarrekeningcontrole.

- ✓ Rechtmatigheid in brede zin: voldoen aan alle wet- en regelgeving.
- ✓ Rechtmatigheid jaarrekeningcontrole (=smaller): alle handelingen en beslissingen met financieel effect op jaarrekening.

Rechtmatigheid, zoals dat tot op heden is gehanteerd binnen de reikwijdte van de accountantscontrole, is een aspect dat duidt op de mate waarin het door het college van B&W gevoerde (financieel) beheer in overeenstemming is met de bestaande normering (vastgesteld in het normenkader). Financiële rechtmatigheid betreft de rechtmatigheid van beheershandelingen, waaruit de financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord.

Getrouwheid(oordeel)

Er bestaan 9 rechtmatigheidscriteria die onderwerp zijn van de rechtmatigheidsverantwoording. Van de 9 rechtmatigheidscriteria zijn 6 criteria afgedekt door de controleverklaring van de accountant. Deze criteria bepalen de getrouwheid/ een getrouw beeld. In onderstaande tabel zijn de 9 rechtmatigheidscriteria geduid.

	Criterium	Omschrijving	Getrouw beeld	Rechtmatigheid
1	Calculatie	Vastgestelde bedragen zijn juist berekend	✓	✓
2	Valutering	Het tijdstip van de betaling en de verantwoording is juist	✓	✓
3	Levering	Juistheid van ontvangen goederen/diensten	✓	✓
4	Adressering	Persoon of organisatie waar een financiële stroom naar toe is gegaan is juist (rechthebbende)	✓	✓
5	Volledigheid	Alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord	✓	✓
6	Aanvaardbaarheid	Past bij activiteiten en in relatie tot de kosten aanvaardbare tegenprestatie	✓	✓
7	Begroting	Past binnen geautoriseerde begroting		✓
8	Voorwaarden	Nadere eisen		✓
9	Misbruik & oneigenlijk gebruik	Volledigheid en juist door derden verstrekte gegevens. (misbruik) Niet voor doel/strekking regeling (oneigenlijk gebruik)		✓

Daar de eerste 6 criteria al met het getrouwheidsoordeel van de accountant worden geregeld, hoeft hier geen aparte verantwoording meer over te worden afgelegd. De rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W beperkt zich daarmee tot de laatste 3 criteria, te weten:

- ✓ begrotingscriterium;
- ✓ voorwaarden criterium;
- ✓ misbruik- en oneigenlijk gebruikscriterium.

In onderstaande tabel is per criteria een nadere toelichting alsmede het criteria specifieke toetsingskader opgenomen. Het toetsingskader is onderdeel van het normenkader waarin (gemeente breed en begrotingsprogramma specifiek) de van toepassing zijnde wet- en regelgeving is opgenomen.

Criteria	Omschrijving	Toetsingskader
7. Voorwaarden criterium	<i>Is bij het uitvoeren van financiële beheershandelingen gehandeld in overeenstemming met wet- en regelgeving? (Met name heeft de ontvanger recht op een vergoeding of subsidie, is de hoogte juist en klopt de duur?).</i>	* Subsidievoorwaarden * Inkoop en aanbesteding * Belastingwetgeving
8. Begrotingscriterium	<i>Passen de uitgaven binnen de door de raad geautoriseerde begroting?</i>	* Overschrijding van de begroting.
9. Misbruik & oneigenlijk gebruik	<i>Zijn voldoende waarborgen getroffen of misbruik of oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving te voorkomen? De interne toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt bij het gebruik van overheidsregelingen (=misbruik). De interne toetsing of derden bij het gebruik van overheidsregelingen geen (recht)handelingen hebben verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (=oneigenlijk gebruik).</i>	* Subsidieregelingen * Uitkeringen * Aanbesteding * Jeugdhulp * Leerlingenvervoer * Schulddienstverlening * WMO

Conclusie; verschil rechtmatigheid en getrouwheid

Rechtmatigheid heeft betrekking op het handelen van de gemeente Emmen, getrouwheid op de weergave van dat rechtmatige handelen zoals opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

2.3 Belangrijkste veranderingen (rollen en verantwoordelijkheden)

Met ingang van het verslagjaar 2023 is het college van B&W zelf verantwoordelijk voor het opstellen van een rechtmatigheidsverantwoording als onderdeel van de jaarrekening. De rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W wordt vervolgens door de externe accountant meegenomen in haar accountantsoordeel van de getrouwheid (in de vorm van een controleverklaring) over het betreffende jaarrekening. Tot en met het verslagjaar 2022 is nog geregeld dat de accountant, aan de hand van het door de raad (auditcommissie) vastgestelde normenkader, de financiële rechtmatigheid met een door de gemeenteraad vastgestelde materialiteit toetst. Bij goedkeuring van de rechtmatigheid verstrekt de accountant een goedkeurende controleverklaring.

In onderstaande tabellen is de huidige situatie en de nieuwe situatie (wijzigingen als gevolg van rechtmatigheidsverantwoording per 2023) geduid. De **rode** tekstvelden geven de belangrijkste wijziging ten opzichte van de huidige situatie in Emmen aan.

De in de tabel opgenomen Verbijzonderde Interne Controle (VIC) is een nuttig en onmisbaar instrument voor het in control zijn van de eigen gemeentelijke organisatie, maar is geen verplichting vanuit het perspectief van de accountant.

Voor verandering

(huidige situatie tot en verslagjaar 2022)

RAAD	COLLEGE	ORGANISATIE	VIC
• Bepaalt goedkeuringstolerantie rechtmatigheid • Bespreekt rechtmatigheid met accountant • Eindproduct: controleverklaring accountant met specifiek oordeel over rechtmatigheid	• Stelt normenkader vast • Bespreekt rechtmatigheid met accountant • Eindproduct: controleverklaring accountant met specifiek oordeel over rechtmatigheid	• Is verantwoordelijk voor adequate borging rechtmatigheid in het primaire proces	• Voert verbijzonderde interne controle uit en rapport hier intern over • Totaaloordeel rechtmatigheid wordt gevormd door accountant (met kennisname van bevindingen VIC)

Na verandering

(nieuwe situatie met ingang van verslagjaar 2023:

			
RAAD	COLLEGE	ORGANISATIE	VIC
• Bepaalt verantwoordingsgrens rechtmatigheid • Stelt normenkader vast • Bespreekt rechtmatigheid met het college • Eindproduct: controleverklaring accountant met getrouwheidsoordeel + rechtmatigheidsverantwoording van het college	• Vraagt organisatie om rechtmatigheid intern te controleren • Rapporteert resultaten in de rechtmatigheidsverantwoording (jaarrekening) + toelichting in paragraaf bedrijfsvoering (jaarverslag)	• Is verantwoordelijk voor adequate borging rechtmatigheid in het primaire proces	• Voert verbijzonderde interne controle uit en rapport hier intern over

In de onderstaande tabel zijn de belangrijkste wijzigingen als gevolg van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording opgenomen. De huidige situatie (linker kolom; tot en met verslagjaar 2022) is afgezet met de nieuwe situatie (rechter kolom; met ingang van verslagjaar 2023) als gevolg van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. Wijzigingen zijn in het **blauw** aangegeven.

Gemeente Emmen	Tot en met verslagjaar 2022	Vanaf verslagjaar 2023
<u>Stap 1</u>	- Normenkader¹ en verantwoordingsgrens wordt vastgesteld door auditcommissie/raad. - Accountant toetst aan normenkader.	- Normenkader en verantwoordingsgrens wordt vastgesteld door auditcommissie/raad. - College van B&W toetst aan normenkader.
<u>Stap 2</u>	- Accountant rapporteert over het getrouw beeld en rechtmatigheid. - Rechtmatigheidsfouten en eventuele onzekerheden zijn medebepalend voor de strekking van de controleverklaring van de accountant.	- College van B&W stelt de rechtmatigheidsverantwoording op en rapporteert over rechtmatigheidsfouten en eventuele onduidelijkheden. - Accountant geeft een getrouwheidsoordeel over de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W.
<u>Stap 3</u>	De raad/ auditcommissie bespreekt de rechtmatigheidsbevindingen van de accountant met de accountant.	De raad/ auditcommissie bespreekt de rechtmatigheidsbevindingen met het college van B&W.

Uitgangspunt

Het college van B&W neemt in haar jaarverslag in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting op over de kwaliteit van de interne beheersing en de leer- en verbeterpunten.

→ In bijlage 2 is een voorbeeldtekst voor de paragraaf bedrijfsvoering voor de gemeente Emmen opgenomen.

Belangrijke kanttekening:

Indien rechtmatigheidsfouten toereikend zijn toegelicht in de rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W, dan zullen deze rechtmatigheidsfouten geen invloed hebben op het oordeel van de accountant (controleverklaring).

2.4 Financiële verordening

In de financiële verordening van de gemeente Emmen is opgenomen dat het college van B&W verantwoordelijk is voor de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening. Op diverse plaatsen in de financiële verordening zijn, als gevolg van de introductie van rechtmatigheidsverantwoording, wijzigingen nodig. De wijzigingen die in de financiële verordening opgenomen worden betreffen:

• **Artikel 'Verantwoordings- en rapportagegrens rechtmatigheidsverantwoording'.**

In dit artikel wordt opgenomen op welke wijze de raad door middel van de paragraaf bedrijfsvoering van de begroting en de jaarstukken, naast de verplichte onderdelen van deze paragraaf, geïnformeerd wil worden over rechtmatigheid. Eveneens wordt in dit artikel de verantwoordingsgrens ten behoeve van geconstateerde fouten of onduidelijkheden opgenomen.

• **Artikel 'Voorwaardencriterium'.**

Zoals in paragraaf 2.2 'Begrip rechtmatigheid en getrouwheid' in de notitie is toegelicht wordt het voorwaardencriterium opgenomen in de financiële verordening. De eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen zijn afkomstig uit diverse wet- en regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen,

¹ **Normenkader:** het normenkader wordt jaarlijks geactualiseerd door en vastgesteld door de raad/ auditcommissie. Het normenkader betreft alle externe en interne wet- en regelgeving.

bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. Eveneens wordt in het artikel opgenomen dat het college van B&W ieder jaar een normenkader rechtmatigheid ter vaststelling aan de raad aanbiedt. Voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

• **Artikel 'Begrotingscriterium'.**

In het artikel 'begrotingscriterium' in de financiële verordening wordt aangegeven dat de begrotingsrechtmatigheid zal worden beoordeeld op het niveau waarop de begroting door de raad is geautoriseerd. Bij investeringsprojecten wordt de begrotingsrechtmatigheid beoordeeld op het niveau van het totaal gevoteerde kredietbedrag. Een overschrijding van het jaarbudget, passend binnen het totaal bedrag van het krediet, wordt daarmee als rechtmatig beschouwd. Het uitgangspunt is dat iedere afwijking van de begroting als onrechtmatig wordt beschouwd. Afwijkingen worden als acceptabel aangemerkt in de volgende situaties:

- Er is sprake van een overschrijding waarbij direct gerelateerde inkomsten de overschrijding compenseren.
- Er is sprake van een overschrijding op een open-einde regeling.
- De overschrijding is geautoriseerd door middel van de vaststelling van een tussentijdse rapportage.

In het artikel wordt ook opgenomen dat de begrotingsonrechtmatigheden die passen binnen het bestaande beleid van de raad, worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (voor zover de verantwoordingsgrens voor afzonderlijke fouten of onduidelijkheden is overschreden). Deze begrotingsonrechtmatigheden hoeven daarmee niet nader toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering.

• **Artikel 'Misbruik en oneigenlijk gebruik-criterium'.**

In dit artikel in de financiële verordening wordt het criterium van rechtmatigheid, dat betrekking heeft op het voorkomen, detecteren en corrigeren van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen en gemeentelijke eigendommen bij financiële beheers-handelingen, nader geduid. In het artikel wordt opgenomen dat het college van B&W ervoor moeten zorgen dat misbruik en oneigenlijk gebruik van gemeentelijke regelingen en eigendommen wordt voorkomen (en dat ook zal vastleggen).

Bij complexe situaties waarin specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen, kan het voor het college onduidelijk zijn of financieel rechtmatig is gehandeld. Het college betreft deze situatie bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording. En neemt deze op als een onduidelijkheid, indien het totaal aan onduidelijkheden de verantwoordingsgrens overschrijdt.

Bovenstaande wijzigingen worden ultimo 2023 ter vaststelling aan de raad aangeboden.

2.5 Controle verordening

In de huidige controleverordening van de gemeente Emmen ligt de rol van de controlerende accountant vastgelegd. Als gevolg van de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording is in de gewijzigde controle verordening opgenomen dat de accountant de getrouwheid van de jaarrekening inclusief de daarin opgenomen rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W controleert. Deze wijzigingen worden separaat in een gewijzigde controle verordening opgenomen en ter vaststelling aan de raad voorgelegd.

2.6 Specifieke uitkeringen

Het college is met ingang van het verslagjaar 2023 verantwoordelijk voor het opmaken van de jaarrekening, waarin het vermogen en resultaat getrouw dienen te worden geven in overeenstemming met het BBV. Daarin is begrepen de rechtmatigheidsverantwoording, waarin het college rapporteert over de rechtmatige totstandkoming van de in de jaarrekening (inclusief SiSa-bijlage) opgenomen lasten, baten en balansmutaties. Als gevolg van een wijziging in de gemeentewet inzake de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording is de SiSa-verantwoording met ingang van het boekjaar 2023 onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. Fouten en onduidelijkheden met betrekking tot specifieke uitkeringen (SiSa) dienen derhalve te worden betrokken bij de rechtmatigheidsverantwoording.

De verantwoording van de specifieke uitkeringen blijft wel onderdeel van de SiSa-bijlage (Single Information Single Audit) bij de jaarrekening van Emmen. Dit betekent dat naast het getrouwheidsoordeel van de accountant bij de jaarrekening als geheel, eveneens een oordeel van de accountant wordt gevraagd bij de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen in de SiSa-bijlage. Voor de specifieke uitkeringen is namelijk in de Gemeente- en provinciewet bepaald, dat de controleverklaring van de accountant aangeeft dat de baten en lasten (alsmede de balansmutaties) met betrekking tot specifieke uitkeringen rechtmatig tot stand zijn gekomen.

2.7 Normenkader

Ieder jaar actualiseert het college van B&W het normenkader rechtmatigheid ten behoeve van de jaarlijkse accountantscontrole. Het normenkader omvat een overzicht van financieel gerelateerde wet- en regelgeving waarmee de gemeente Emmen in de uitoefening van haar taken en bevoegdheden te maken krijgt.

In het kader van de jaarrekeningcontrole voor het verslagjaar 2023 wordt door de het college van B&W aan dit normenkader getoetst en beoordeeld of gemeentelijke organisatie zich in haar taakuitoefening en (financieel) beheer aan de daarin gestelde wet- en regelgeving heeft gehouden. De accountant toetst vanaf 2023 of de jaarrekening en daarmee de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W getrouw is. De bevindingen van de accountant daarover worden gedeeld met het college van B&W. Het college van B&W zal deze bevindingen bij haar controlerende taak betrekken. Het college van B&W bespreekt de haar eigen bevindingen alsmede de bevindingen van de accountant met de raad/ auditcommissie.

Een geactualiseerde normenkader 2023 van de gemeente Emmen wordt in de 2^e helft van 2023 aan de raad/ auditcommissie voorgesteld. In het normenkader 2023 van de gemeente Emmen is, op advies van de accountant en de auditcommissie, het interne inkoop- en aanbestedingsbeleid van de gemeente Emmen niet (meer) opgenomen.

2.8 Interne controle organisatie; Three lines of defence Emmen

Onderdeel van de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W zijn de uitkomsten van de (verbijzonderde) interne controles die binnen de gemeente Emmen uitgevoerd worden. Dat om vast te kunnen stellen of wet- en regelgeving zijn nageleefd. Concreet betekent dit dat het college van B&W via haar ambtelijke organisatie zelf moet vaststellen of wordt voldaan aan het normenkader waarin relevante wet- en regelgeving is opgenomen.

De (verbijzonderde) interne controles worden bij de gemeente Emmen uitgevoerd door een interne controlefunctie. De gemeente Emmen gebruikt het zogeheten 'three lines of defence'-model (hierna 3LoD-model genoemd). In het 3LoD-model is de gewenste functiescheiding tussen de uitvoering van werkzaamheden en de controle daarop uitgewerkt.

Dit is meer dan alleen maar organisatiestructuur en het benoemen van rollen. Het is een manier van (samen)werken, denken en draagt zodoende bij aan de beheersing van de bedrijfsvoering. De bedoeling achter het 3LoD-model is dat het moet ondersteunen bij het creëren van meer 'eigenaarschap' van de teams (het primaire proces). Het gaat erom dat de teams in de dagelijkse praktijk ook daadwerkelijk 'eigenaar' zijn van hun eigen processen, inclusief hun eigen budgetten en zich ook als eigenaar daarvan gaan gedragen.

Transparant zijn en verantwoording afleggen over de eigen processen en resultaten is binnen dit eigenaarschap een vanzelfsprekendheid.

Het uiteindelijke doel hiervan is het stimuleren van eigen verantwoordelijkheid bij vakinhoudelijke teams en het organiseren van constructieve tegenwind en advies, zodat binnen een organisatie de besluitvorming en de verantwoording daarover gedegen kan plaatsvinden.

2.8.1 Rollen en verantwoordelijkheid binnen het 3LoD-model

- **Lijn 1: Lijnmanagement**

De belangrijkste taak van het management is dat zij erop gericht is de doelstellingen van de organisatie te realiseren. Zij krijgt mandaat om middelen in te zetten, acties te ondernemen en leiding en sturing te geven. Verwacht wordt ook dat zij passende structuren en processen ontwikkelt en onderhoudt voor het beheeren van activiteiten. Het management is verantwoordelijk voor de interne beheersing van de processen inclusief risicobeheersing. Daarnaast wordt ook verwacht dat het management zich houdt aan wet- en regelgeving en aan ethische normen en waarden.

- **Lijn 2: Ondersteunende experts**

De rol vanuit de tweede lijn betreft ‘aanvullende’ expertise, ondersteuning, monitoring en een kritische blik. Gericht op risicomanagement, op het niveau van processen, systemen en entiteiten. Vanuit deze rol worden analyses en rapportages gemaakt over de toereikendheid van risicomanagement. Binnen de ambtelijke organisatie van de gemeente Emmen zijn voornamelijk Businesscontroller, de Financieel adviseur en de HRM adviseur in de 2e lijn werkzaam. Het gaat dan om zaken als:

- ✓ Zijn we qua bedrijfsvoering in controle (in de basis op orde)?
- ✓ Worden de wetten en regels nageleefd?
- ✓ Is er sprake van aanvaardbaar ethisch gedrag?
- ✓ Is de interne beheersing en kwaliteitsborging ingericht?
- ✓ Hoe staat het met de beveiliging van informatie en technologie?

Een breed pallet waarbij kaders van belang zijn en ook gedragscodes. Het gaat hier om de vraag of de gemeente Emmen ‘compliant’ zijn (voldoen aan wet- en regelgeving) en daar werkbare checks en balances voor hebben ingericht.

- **Lijn 3: Onafhankelijke auditors**

De derde lijn is die van de onafhankelijke auditors. Vanuit een onafhankelijke rol wordt er getoetst of de governance (wijze van besturen) en het risicomanagement toereikend en effectief is. De bevindingen worden, inclusief adviezen, gericht aan CMT en college. Daarbij gaat het vooral om de vraag in hoeverre de doelstellingen van de organisatie in het geding zijn. Vanuit deze lijn opereren de controller, de auditoren en de concerncontroller.

Afhankelijk van het volwassenheidsniveau van de huidige interne controlefunctie en de mate van interne beheersing binnen de gemeente Emmen, zijn aanvullende of verbijzonderde controles nodig. Onderdeel van de interne controles bij de gemeente Emmen is de controle op de eerder genoemde 3 rechtmatigheidscriteria (die vallen onder de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W).

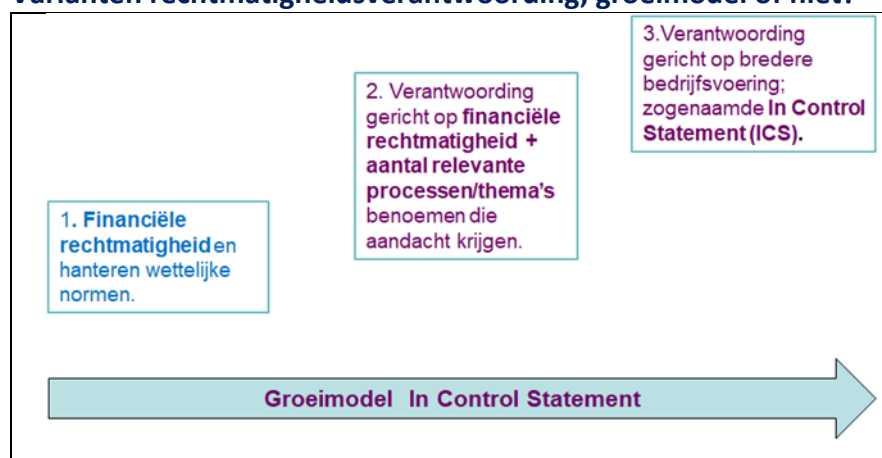
3. Scope rechtmatigheidsverantwoording

3.1 Scope rechtmatigheidsverantwoording en in controle statement

Enkele gemeenten zijn bezig om de organisatie zou verder in te richten om zelf een In Control Statement (ICS) af te kunnen geven. Deze ontwikkeling is enerzijds geïnitieerd vanuit de maatschappelijke ontwikkelingen, zoals de eis om meer transparantie, en anderzijds vanuit politieke druk. Het gros van de gemeenten houdt zich enkel bezig met de voorbereiding voor de financiële rechtmatigheidsverantwoording. Vanaf 2023 geeft het college van B&W van de gemeente Emmen een rechtmatigheidsverantwoording af. Het instrument ICS gaat een stap verder dan enkel de (financiële) rechtmatigheidsverantwoording. Zo wordt verder ingezoomd op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de bedrijfsvoering.

De rechtmatigheidsverantwoording, zoals de wet het voorschrijft, betreft enkel en alleen de financiële rechtmatigheid binnen een overheidsorganisatie, zoals de gemeente. Deze scope is gelijk aan de controlescope die de accountant in de huidige situatie (tot en met verslagjaar 2022) hanteert voor haar rechtmatigheidsoordeel. De huidige scope voor rechtmatigheidsverantwoording is gericht op de financiële rechtmatigheid en het hanteren van de wettelijke normen. Deze scope is in onderstaande figuur geduid onder variant 1. Voor de (verdere) introductie van de rechtmatigheidsverantwoording (nieuwe stijl) zijn, afhankelijk van de ambitie van de gemeente Emmen, 3 varianten mogelijk. Deze varianten zijn in onderstaande figuur opgenomen.

Varianten rechtmatigheidsverantwoording; groeimodel of niet?



Door de gemeente Emmen wordt – in het kader van haar missie, visie en kernwaarden – periodiek gekeken naar het systeem van risicomanagement en prestatiemeting, de belangrijkste risicogebieden en beheersmaatregelen (ook voor zover deze niet betrekking hebben op de rechtmatigheid). De opmaat naar een eventueel ICS heeft een groeipad nodig en vraagt een andere controle scope. De gemeente Emmen richt zich allereerst op het verbeteren van de (financiële) rechtmatigheid om te kunnen komen tot de rechtmatigheidsverantwoording, afgegeven door het college. Dit is van prioritair belang. Deze is geduid in variant 1 (financiële rechtmatigheid en hanteren wettelijke normen).

Te volgen scope gemeente Emmen (rechtmatigheidsverantwoording; verplicht):

**Scope: Rechtmatigheidsverantwoording (RV)
→ Financiële rechtmatigheid**

Vanuit de Verbijzonderde Interne Controle (hierna VIC genoemd) wil de ambtelijke organisatie het college van B&W op doelmatige en pragmatische wijze voorzien van voldoende zekerheid. Dat met als doel dat het college van B&W zich over de rechtmatigheid kan verantwoorden. De VIC bij de gemeente Emmen is ingericht als interne beheersingsmaatregel, waarop de accountant kan steunen bij zijn organisatiegerichte werkzaamheden.

Scope ICS (niet verplicht; nog niet gewenst):

**Scope: In Control Statement (ICS)
→ Doeltreffendheid + Doelmatigheid + Rechtmatigheid**

Het nastreven van het afgeven van een “In Control Statement” (ICS) acht het college van B&W van de gemeente Emmen momenteel nog niet wenselijk. Om de gemeentelijke organisatie op het niveau van ICS te kunnen krijgen moet zij namelijk voldoen aan de accountantsrichtlijn “610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors”. Vorenstaande houdt over het algemeen in dat er een interne accountantsdienst bij de gemeente Emmen opgericht moet worden. De gemeente Emmen acht een interne accountantsdienst niet wenselijk, omdat zij van mening is dat de huidige VIC-functie er met name is om de ambtelijke organisatie bij de optimalisatie van haar bedrijfsvoering te dienen en niet de accountant. De rol die de VIC heeft in de optimalisatie van de bedrijfsvoering is onverenigbaar met de rol van een interne accountant. Bij de gemeente Emmen draagt de VIC zorg voor de invulling van een controlerende- en optimaliserende functie die daarmee de meest toegevoegde waarde biedt voor de ambtelijke organisatie van de gemeente Emmen.

Een belangrijk instrument ondersteunend aan een ICS is de interne beheersing en in het bijzonder de interne riskmanagement- en auditfunctie. Deze interne controle functies hebben de afgelopen jaren te maken gehad met een enorme druk van nieuwe wetgeving en richtlijnen.

3.2 Voordelen/ nadelen In Control Statement

- Voordeel: het zelf door het college van B&W afgeven van een ICS biedt kansen. De interne beheersing en interne controle functie krijgen hoogstwaarschijnlijk meer de aandacht en prioriteit die ze verdienen in de ambtelijke organisatie.
- Voordeel: het college van B&W krijgt zelf (nog meer) de verantwoordelijkheid over de verantwoording en niet primair de externe accountant met haar controleverklaring.
- Voor- en nadeel: het college zal nog meer geïnformeerd willen worden en ook de organisatie pro-actiever aan de gang moet met resultaten. Dit vergt extra capaciteit, tijd en budget.
- Voor- en nadeel: er zal door de ambtelijke organisatie nog meer moeten worden gewerkt aan een ondersteunende informatievoorziening, die inzicht geeft in de In Control Status van de ambtelijke organisatie en haar (controle)processen. Vorenstaande betekent een grote uitdaging voor de ambtelijke organisatie. De gemeente Emmen kent diverse software en systemen.

Het ICS zorgt daarin voor een beweging die mogelijk de organisatie ten goede komt, maar veel capaciteit, tijd en budget vergt. Zo dient er meer budget beschikbaar te worden gesteld en zal er meer richting dienen te worden gegeven aan de interne beheersing en interne controle/audit functie. Een voordeel is wel dat de interne beheersing en interne control verbeterd.

Conclusie:

Belangrijkste keuze om het ICS echt van nut te laten zijn voor de organisatie is invulling geven aan de behoefte om het ICS een brede verantwoording te laten zijn over de kwaliteit en resultaten van de gemeentelijke organisatie. De simpele weg is slechts een verantwoording van het rechtmatig handelen van de organisatie organiseren, te weten de rechtmatigheidsverantwoording. Daarentegen, hoe breder de verantwoording hoe beter het ICS aan de business ondersteunend is en als kwaliteit stuurinstrument kan dienen.

Het is momenteel nog te vroeg om te bepalen, gezien de vele nadelen en het benodigde groeipad, de gemeente Emmen zich verder moet door te ontwikkelen naar een ICS scope.

VOORSTEL AAN DE RAAD

Het ambitieniveau (scope) van de gemeente Emmen vast te stellen op een rechtmatigheidsverantwoording gericht op de financiële rechtmatigheid en hantering van de wettelijke normen (variant 1).

4. Verantwoordings- en rapportagegrens & paragraaf bedrijfsvoering

4.1 Uitgangspunten

In het kader van de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording is door de commissie BBV een modeltekst voor de rechtmatigheidsverantwoording verplicht gesteld. Deze modeltekst is in bijlage 1 van deze notitie opgenomen.

De grens waarboven afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden opgenomen, wordt door de raad van de gemeente Emmen bepaald. De verantwoordingsgrens bedraagt, volgens de richtlijnen, maximaal 0% tot 3% van de totale lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves. Deze verantwoordingsgrens geldt voor fouten en onduidelijkheden afzonderlijk. De raad is vrij om binnen de bandbreedte van 0% tot 3% de verantwoordingsgrens te bepalen. Fouten en onduidelijkheden mogen daarbij niet bij elkaar worden opgeteld.

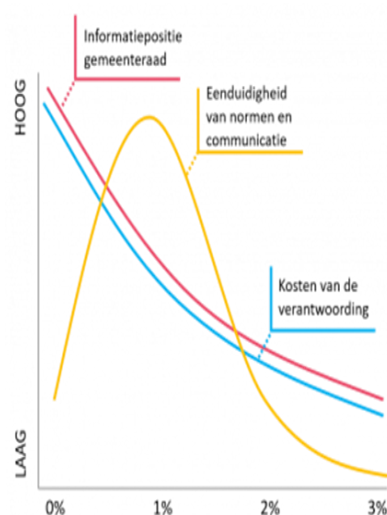
Afwijkingen/ fouten: onder afwijkingen wordt verstaan fouten (dus het niet naleven van wet- en regelgeving) en/of posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid.

Onduidelijkheid: onduidelijkheid is zeker geen synoniem voor het begrip onzekerheid uit de accountancy. Onzekerheden komen vaak voort uit het ontbreken van controle-informatie. Het begrip onduidelijkheden is ruimer en gaat bijvoorbeeld ook over (mogelijk tegenstrijdige) interpretaties van feiten en juridische normen die twijfels omtrent de rechtmatigheid oproepen, maar heeft geen betrekking op het ontbreken van (controle-)informatie.

4.2 Factoren en overwegingen

Elke keuze die de raad maakt heeft gevolgen. Voor het bepalen van de verantwoordingsgrens zijn een aantal noemenswaardige factoren/ aspecten van belang. Deze aspecten zijn in onderstaande tabel geduid en onder de tabel nader toegelicht.

Aspect	Overwegingen
Informatiepositie van het AB	Bij een laag percentage worden in de rechtmatigheidsverantwoording eerder fouten en onduidelijkheden opgenomen en dus zichtbaar voor het AB. Bij een hoog percentage ligt de lat hoger en zal het AB niet alles te horen krijgen.
Kosten van de verantwoording	De organisatie moet kosten maken om afwijkingen op te sporen en vast te leggen. Als de verantwoordingsgrens op een laag niveau wordt vastgesteld, komen ook afwijkingen in beeld, waar relatief geringe bedragen mee zijn gemoeid. Ook zal de organisatie meer afwijkingen moeten opsporen, vastleggen en rapporteren. De interne controle wordt dan duurder.
Eenduidigheid van normen en communicatie	Binnen de organisatie kunnen al normen (percentages) gehanteerd worden voor de interne controle. De accountant hanteert in het kader van de materialiteit ook normen, die ontleend zijn aan het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Wil het AB verschillende normen hanteren, dan moet uitgelegd worden waarom iets gezien door de bril van rechtmatigheid wel akkoord is en door de bril van materialiteit niet.



Toelichting aspecten en overwegingen:

- *Informatiepositie van de gemeenteraad*

Door de grens lager vast te stellen zal het college eerder moeten rapporteren over fouten en onduidelijkheden. Hierdoor krijgt de raad meer informatie en daarmee betere informatiepositie. Belangrijke kanttekening daarbij is dat dit tot significant meer werk (en kosten) kan resulteren voor de ambtelijke organisatie. De raad zou zich af kunnen vragen of zij in beginsel over iedere (onrechtmatig bestede) euro verantwoording door het college van B&W wil laten afleggen. Of gaat het de raad om de grote lijnen (onrechtmatigheden waar een substantieel bedrag mee gemoeid is)?

- *Kosten van de verantwoording*

Door een lagere grens vast te stellen zal de gemeentelijke organisatie met een hogere mate van detail moeten gaan controleren. De accountant hanteert vooralsnog een goedkeuringstolerantie (fouten in de jaarrekening) van 1% (goedkeurende controleverklaring). Een foutenpercentage van groter dan 1% en lager dan 3% leidt tot een controleverklaring met een beperking van de accountant. Boven de 3% leidt tot een oordeelonthouding.

Informatie vergaren en vastleggen inzake de rechtmatigheid door de ambtelijke organisatie is niet kosteloos. Deze extra kosten hangen af van de interne beheersing. Is de interne beheersing niet op orde, dan zal de gemeentelijke organisatie meer interne controlewerkzaamheden moeten verrichten om de rechtmatigheidsverantwoording vast te kunnen laten stellen. Belangrijke kanttekening daarbij is dat het uitvoeren van meer interne controlewerkzaamheden meer kosten met zich zal meebrengen.

- *Eenduidigheid van de normen en communicatie*

De raad kan ervoor kiezen om aan te sluiten bij de eerdere percentages die gelden en bekend zijn binnen en buiten de gemeentelijk organisatie. Tot op heden is de 1% norm voor geconstateerde fouten de standaard geweest, zowel geldend voor de rechtmatigheid als de getrouwheid. De raad is vrij om binnen de bandbreedte van 0 tot 3% een percentage te kiezen. Bij afwijkende percentages/ normen zal naar verwachting uitleg noodzakelijk (waarom gekozen voor deze afwijking en waarom is dat passend?).

Indien de raad voor een verantwoordingsgrens van bijvoorbeeld 3% kiest, dan kan het zijn dat de raad minder inzicht heeft in het rechtmatig handelen binnen de gemeente dan in de huidige situatie. Er kan daarom ook worden gekozen voor een groeimodel in de verantwoordingsgrens van bijvoorbeeld van 3% in 2023 naar 1% in 2025.

De raad wordt ter vaststelling, middels een raadsvoorstel, een verantwoordingsgrens voorgesteld.

4.3 Voorstel verantwoordings- en rapportagegrens

Het college van B&W stelt, op basis van in deze notitie opgenomen factoren en overwegingen, ten aanzien van de te hanteren verantwoordingsgrens bij haar rechtmatigheidsverantwoording het volgende voor aan de raad:

VOORSTEL AAN DE RAAD

- De verantwoordingsgrens vast te stellen op 3% van de totale lasten (inclusief de toevoegingen aan de reserves) voor fouten en onduidelijkheden.
- De rapportagegrens vast te stellen op € 400.000. In de paragraaf bedrijfsvoering worden de geconstateerde afwijkingen (fouten of onduidelijkheden) groter dan € 400.000 nader toegelicht.
- Bovenstaande grenzen op te nemen in de controleverordening, financiële verordening alsmede controleprotocol van de accountant.

Kanttekening: het bovenstaande percentage behorende tot de verantwoordingsgrens geldt voor fouten en onduidelijkheden afzonderlijk en mogen dus niet bij elkaar opgeteld worden.

Argumenten en overwegingen (keuze/ voorstel)

Bovenstaande voorstellen kennen een grondslag in de volgende overwegingen:

- ✓ *Rechtmatig*: de gemeente Emmen beseft dat haar financiële transacties rechtmatig moeten zijn. Dat besef is stevig verankerd in de gemeentelijke organisatie.
- ✓ *Veranderingen*: de voor de gemeente Emmen beperkte verandering is dat het college van B&W nu zelf de rechtmatigheid van de baten en lasten moet vaststellen. Tot op heden is/ was dit de accountant. De bijbehorende (controle)werkzaamheden gaan daarmee op papier en qua verantwoordelijkheid over naar het college van B&W en moeten de (controle en kritiek)toets van de nieuwe accountant doorstaan.
- ✓ *Haalbaarheid; rechtmatigheidsverantwoording binnen bestaande formatie en budget*: de ambitie (en uitgangspunt) van de gemeente Emmen is om de extra werkzaamheden voor de rechtmatigheidsverantwoording binnen de bestaande formatie en budgetten uit te voeren. Belangrijke kanttekening daarbij is dat de controleorganisatie van de gemeente Emmen nog niet volledig op sterkte is qua ingevulde vacatures in het audit team.
- ✓ *Verantwoordingsgrens*: de verantwoordingsgrens ten behoeve van de raad (rapportage) is bedoeld om afspraken te maken over de omgang van de bevindingen die voortvloeien uit de controle van de rechtmatigheid en het informeren van de raad hierover door het college van B&W. De hoogte van de verantwoordingsgrens heeft, zoals eerder aangegeven, invloed op de omvang van de te verrichten interne controlewerkzaamheden van de gemeente Emmen.
 - i. Het voorstel om de verantwoordingsgrens op 3% vast te stellen houdt in dat de rapportage aan de raad dan ook gaat over alle bevindingen vanaf de 3% van de totale lasten (inclusief de toevoegingen aan de reserves) voor fouten en onduidelijkheden.
 - ii. Het genoemde percentage is niet overeenkomstig de huidige goedkeuringstolerantie (zijnde 1%) voor rechtmatigheid van de extern accountant.
 - iii. De keuze voor 3% past bij de ambitie en het uitgangspunt om extra werkzaamheden voor de rechtmatigheidsverantwoording binnen de bestaande formatie en daarmee (structureel) budget neutraal in te bedden. Daarnaast biedt de keuze voor 3% de mogelijkheid voor de gemeentelijke

- organisatie om te leren en door te ontwikkelen daar waar het haar controle- en verantwoordingsprocessen betreffen.
- iv. Het realiseren van deze ambitie vraagt tijd en aandacht van de (controle)organisatie. Daarnaast is het kostbaar en tijdrovend om vrijwel iedere euro, die kan leiden tot een rechtmatigheidsfout of – onduidelijkheid, te controleren en te verantwoorden.
 - v. De raad wil sturen op hoofdlijnen en zal daarom niet elke afwijking relevant vinden.
- ✓ *Rapportagegrens (tolerantie)*: het college van B&W hecht waarde aan het gesprek met de raad/ auditcommissie over de bevindingen uit de rechtmatigheidscontroles. Derhalve beperkt het college van B&W zich niet enkel tot het geven van een toelichting bij een overschrijding van de vastgestelde verantwoordingsgrens. Het college van B&W rapporteert alle bevindingen omtrent de financiële rechtmatigheid boven de vastgestelde rapportagegrens in de paragraaf bedrijfsvoering. Daarbij met een toelichting vanuit haar actieve informatierol richting en -verstrekking aan de auditcommissie/ raad. Hierbij wordt aangesloten bij de rapportagegrens die de accountant hanteert bij haar controle en afzonderlijk met de raad zal afstemmen.
 - ✓ *Controle scope*: het college van B&W stelt de raad voor om zich in eerste instantie te richten op de financiële rechtmatigheid. Daarmee haar gemeentelijke organisatie goed voor te kunnen bereiden op een eventueel groeipad, kennis- en expertise op te laten doen en deze te verankeren in haar organisatie. De huidige (control)organisatie van de gemeente Emmen is lean en mean georganiseerd en kent geen grote interne controle afdeling met veel capaciteit. Om extra kennis en expertise op te bouwen om zodoende verder te kunnen groeien op het vlak van controle en rechtmatigheidsverantwoording, is tijd en zijn evaluatiemomenten noodzakelijk.
 - ✓ *Informatiepositie van de raad*: de informatiepositie van de raad blijft op hoofdlijnen gehandhaafd voor haar jaarrekeningcontrole, voor zowel de getrouwheid als de rechtmatigheid van de jaarrekening. Echter ontvangt de raad niet alle bevindingen vanuit de interne controle (onder de 3% verantwoordingsgrens). De vraag is daarbij wat de raad wil gaan doen met de extra verkregen verantwoordingsinformatie indien door de raad wordt gekozen om een lagere verantwoordingsgrens dan 3% vast te stellen. Kan de raad wel ingrijpen bij ‘incidenten’ of gaat het enkel om het beleid rond rechtmatigheid? Welke informatie is daarvoor nodig extra nodig? Een 3% verantwoordingsgrens is mogelijk voldoende voor de raad om een goede informatie- en financieel toezicht positie te houden en voorkomt (mogelijk) meerwerk voor de gemeentelijke organisatie.
 - ✓ *Mening/ visie accountant*: de accountant geeft aan dat er momenteel nog onduidelijkheden zijn over de wijze waarop de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording moet worden gecontroleerd. Belangrijke kanttekening daarbij is dat de stromen, welke naast de rechtmatigheid ook een financieel aspect kennen, nog steeds onderdeel zijn van de getrouwheidscontrole van de jaarrekening door de accountant. Voorbeelden hiervan zijn de Recht-Hoogte-Duur controles ten aanzien van het sociaal domein. Deze controlewerkzaamheden zullen derhalve met de gebruikelijke materialiteit van 1% worden uitgevoerd. Voor wat betreft de rechtmatigheidsverantwoording zal de basis zijn dat de accountant toetst dat de informatie van het college van B&W in de rechtmatigheidsverantwoording:
 - *Juist, toereikend en volledig is;*
 - *geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrekt;*

- *bij de raadsleden geen ander beeld oproept, dan de overeenkomst met de feiten.*

De basis voor de controlewerkzaamheden van de accountant is de norm, zoals deze wordt opgenomen in het controleprotocol. Indien hierin een verantwoordingsgrens van 3% is opgenomen met een rapportagegrens van € 400.000 zal de accountant toetsen of aan deze norm wordt voldaan in de rechtmatigheidsverantwoording. Hiervoor zal de accountant de betrouwbaarheid van de rechtmatigheidsverantwoording moeten controleren.

Doordat het college van B&W reeds op basis van een eigen rapportering conclusies heeft getrokken ten aanzien van de rechtmatigheid, ziet het vaststellen van de betrouwbaarheid door de accountant toe op de wijze van totstandkoming van de verantwoording (uitgevoerde werkzaamheden, omvang deelwaarnemingen, et cetera) en het controleren van de conclusies doormiddel van reperformance van de werkzaamheden.

4.4 Voorstel paragraaf bedrijfsvoering

Er is (vooralsnog) geen kader inzake de paragraaf bedrijfsvoering voorgeschreven door de commissie BBV. De gemeente Emmen kan de volgende aspecten in haar bedrijfsvoeringsparagraaf opnemen:

- Door het college van B&W getroffen beheersmaatregelen, om in de toekomst tekortkomingen in de rechtmatigheid (fouten of onduidelijkheden in processen) te voorkomen.
- Bevindingen die onder de verantwoordingsgrens (zijnde 3% vanaf 2023) voor de rechtmatigheids-verantwoording blijven, maar wel relevant zijn om de raad over te informeren. Een voorbeeld is de aanbestedingsfouten die van een redelijk omvang zijn, maar per saldo niet groter dan de verantwoordingsgrens.
- Bevindingen die boven de rapportagegrens (zijnde € 400.000) vallen die college en raad hebben afgesproken. De rapporteringsgrens is een afspraak, zoals de raad ook maakt met de externe accountant. Hierbij spreken raad en college af dat alle bevindingen die boven deze rapporteringsgrens vallen in de bedrijfsvoering paragraaf worden opgenomen.
- Bewuste afwijkingen van wet- en regelgeving door bijzondere omstandigheden binnen de gemeente. De bewuste afwijkingen of afwijkingen, die niet meer te herstellen zijn in het controlejaar, worden door de ambtelijke organisatie bijgehouden.
- Relatie tussen de bevindingen van het college van B&W en de bevindingen van de accountant.
- Overige zaken die het college van B&W relevant vinden om de raad nader over te informeren.

De verplichte modelverantwoording alsmede een voorbeeld van een paragraaf bedrijfsvoering, die inzicht geven in de verschillende bevindingen (begrotings-, voorwaarden- alsmede misbruik en oneigenlijk gebruik criterium van de gemeente Emmen, zijn opgenomen in bijlagen 2 en 3.

5. Accountantscontrole

5.1 Veranderingen voor de accountant?

De controle van de rechtmatigheid door de accountant bij de jaarrekening verschilt als gevolg van de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording niet van de controle van andere posten en toelichtingen in de jaarrekening. De accountant controleert het getrouwe beeld van de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W op dezelfde als het getrouwe beeld van de post materiële vaste activa en bijbehorende toelichting in de jaarrekening. In dit hoofdstuk wordt geduid wat de veranderingen voor de accountant zijn daar waar het de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording betreft,

5.2 Materialiteit versus verantwoordingsgrens

Materialiteit is het kernbegrip voor het opstellen van een verantwoording in de jaarrekening. Informatie is materieel of heeft een materieel belang als het weglaten, verkeerd weergeven of versluieren ervan invloed kan hebben op de economische besluitvorming van de raad als gebruiker van de informatie. Voor de accountant ligt de basis voor de materialiteit in de verslaggevingsstandaarden die voor de betreffende verantwoording van toepassing zijn. De accountant vertaalt deze materialiteit door naar zijn controlewerkzaamheden. De accountant gebruikt materialiteit op twee wijzen:

- Het is van invloed op de diepgang van de door de accountant uit te voeren werkzaamheden.
- Het bepaalt het oordeel van de accountant over de gecontroleerde verantwoording/oordeel over de jaarrekening.

Het doel van een controle is om vast te stellen dat een verantwoording geen afwijkingen van materieel belang bevat. De accountant verzamelt daarvoor genoeg bewijs/ brondocumenten om te oordelen dat het college van B&W en de raad hun beslissingen op die verantwoording kunnen baseren. Indien de materialiteit laag is en afwijkingen dus eerder materieel zijn, dan moeten de controlewerkzaamheden afgestemd zijn op het vinden van kleinere afwijkingen. De materialiteit bepaalt dus de fijnmazigheid van de controle van de accountant.

De jaarrekeningcontrole van de accountant kent haar grondslag in het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO). De grenzen voor de bepaling van de materialiteit m.b.t. de strekking van de controleverklaring van de accountant zijn in onderstaande tabel geduid. Als basis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie wordt uitgegaan van de werkelijke lasten inclusief toevoegingen aan de reserves.

<u>Strekking van de controleverklaring door de accountant</u>				
Goedkeurings-tolerantie	Goedkeurende verklaring	Verklaring met beperking	Verklaring met oordeel-onthouding	Afkeurende verklaring
Fouten in de verantwoording	Kleiner dan of gelijk aan 1 %	Groter dan 1 % en kleiner dan 3 %	N.v.t.	Groter dan of gelijk aan 3 %
Onzekerheden in de controle	Kleiner dan of gelijk aan 3 %	Groter dan 3 % en kleiner dan 10 %	Groter dan of gelijk aan 10 %	N.v.t.

BIJLAGEN

BIJLAGE 1 MODELVERANTWOORDING (verplicht)

Verantwoordelijkheid college van B&W gemeente Emmen.

De baten en lasten alsmede de balansmutaties moeten getrouw in de jaarrekening worden opgenomen. Uit het getrouw opnemen van de baten en lasten alsmede de balansmutaties, blijken een drietal rechtmatigheidscriteria niet expliciet. Dit betreffen het begrotings-, voorwaarden-, en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium. In deze rechtmatigheidsverantwoording licht het college van B&W toe in hoeverre bij de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties het begrotings-, voorwaarden-, en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium zijn nageleefd. Dit houdt in dat de verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties in overeenstemming zijn met door de raad vastgestelde kaders zoals de begroting en gemeentelijke verordeningen en met bepalingen in de relevante wet- en regelgeving.

Bij de waarderingsgrondslagen in de jaarrekening is het door de raad op <datum> vastgestelde normenkader van de relevante wet- en regelgeving verder toegelicht.

Deze verantwoording hanteert een grensbedrag omdat alleen de van belang zijnde aspecten in de verantwoording hoeven te worden betrokken. Deze grens is door de raad bepaald en bedraagt <x>% (maximaal 3) van de totale lasten inclusief toevoegingen aan de reserves en is daarmee vastgesteld op € <x>.

Bevinding

Het college van B&W is van mening dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties (niet) rechtmatig tot stand zijn gekomen binnen de daarvoor gestelde grens.

De geconstateerde afwijkingen betreffen:

- ...
- ...

Kanttekening

In de paragraaf bedrijfsvoering is op basis van de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV en op basis van de afspraken met de raad van de gemeente Emmen aanvullende informatie opgenomen over de financiële rechtmatigheid. In deze paragraaf heeft het college van B&W ook beschreven welke actie hij onderneemt om vermelde afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

BIJLAGE 2 VOORBEELD PARAGRAAF BEDRIJFSVOERING

In de paragraaf bedrijfsvoering geeft het college van B&W een toelichting op haar rechtmatigheidsverantwoording. Eveneens neemt zij alle belangrijke fouten en onduidelijkheden groter dan € 400.000, die als bevindingen uit de controle van de rechtmatigheid zijn gekomen, op in deze paragraaf bedrijfsvoering. Het college van B&W voorziet deze bevindingen van maatregelen die dergelijke fouten en onduidelijkheden in de toekomst moeten voorkomen.

Voorbeelden

In deze bijlage zijn enkele tekstvoorbeelden (geen actuele bevindingen) van een paragraaf bedrijfsvoering welke inzicht geven in de verschillende bevindingen inzake het begrotings-, voorwaarden- alsmede misbruik en oneigenlijk gebruik criterium van het college van B&W. Daarbij worden de voorgestelde verantwoordings- en rapportagegrens in acht genomen.

Begrotingscriterium

“Het college van B&W hebben de begrotingsrechtmatigheid gecontroleerd. Het begrotingscriterium vormt bij de rechtmatigheidscontrole een belangrijk toetsingscriterium. De toe te passen normen voor het begrotingscriterium zijn gebaseerd op de artikelen 189, 190 en 191 van de Gemeentewet. Deze artikelen zijn nader geduid in de begroting en de financiële verordening van de gemeente Emmen. Het begrotingscriterium is eveneens uitgewerkt in de kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV.

Onze financiële beheersbehandelingen dienen te passen binnen de begroting van de gemeente Emmen, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag alsmede het begrotingsjaar van belang zijn. Het overschrijden van deze financiële beheersbehandeling ten opzichte van de begroting is altijd onrechtmatig. De lastenoverschrijdingen zijn per programma in de jaarrekening opgenomen. De bij de rechtmatigheidscontrole van de begroting door het college van burgemeester en wethouders geconstateerde begrotingsoverschrijdingen groter dan de vastgestelde rapportagegrens van € 400.000 zijn hierna opgenomen.

Voor de hiernavolgende programma's is sprake van een overschrijding van de lasten, met in achtneming van de rapportagegrens:

- *Programma 5: Bouw, Wonen en Milieu; betreft een lastenoverschrijding ad. € xxxx.
Deze lastenoverschrijding past binnen het bestaande beleid en is reeds gemeld aan de raad.*
- *Programma 8: Sport en Cultuur; betreft een lastenoverschrijding ad. € xxxx
Deze lastenoverschrijding past binnen het bestaande beleid en is reeds gemeld aan de raad.*

Voor een inhoudelijke analyse van bovenstaande geconstateerde lastenoverschrijdingen verwijzen wij naar het hoofdstuk begrotingsrechtmatigheid in de jaarrekening.”

Voorwaardencriterium

“Het college van B&W hebben het op basis van voorwaardencriterium de rechtmatigheid gecontroleerd. Daarbij zijn de eisen, die afkomstig zijn uit diverse interne en externe regelgeving, die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheersbehandelingen van de gemeente Emmen in acht genomen.

In het kader van het proces inkoop betrekken wij de naleving van de Europese aanbestedingsregels in onze controle. De interne aanbestedingsregels, zoals vastgelegd in de nota inkoop van de gemeente Emmen, maken echter geen deel uit van de rechtmatigheidscontrole. Dat vanwege het besluit van de raad om deze interne aanbestedingsregels buiten het Normen- en Toetsingskader te houden.

Onze rechtmatigheidscontrole van het proces inkoop (en aanbesteden) heeft het afgelopen verslagjaar onrechtmatigheden opgeleverd tot een bedrag ad. € xxx.xxx. Het vorenstaande bedrag aan onrechtmatigheden is lager dan de onrechtmatigheid van het voorgaande verslagjaar. De maatregelen die door de gemeentelijke organisatie getroffen zijn, hebben geleid tot minder onrechtmatigheden met betrekking tot het inkoopproces. Daarnaast merken wij op dat de rechtmatigheid in ons inkoopproces voorsnog niet structureel is geborgd en de beheersing alsmede verantwoording van onze inkoopuitgaven nog kunnen worden verbeterd. De accountant heeft in haar managementletter daar het volgende over opgenomen:

- Xxxxx
- Xxxxx

In de komende periode wordt door de gemeentelijke organisatie bovenstaande bevindingen en aanbevelingen van de accountant opgepakt in haar project Inkoop.”

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

“Het college van B&W hebben eveneens de juistheid en volledigheid van de gegevens, die door belanghebbenden zijn verstrekt, gecontroleerd. Dat om te kunnen aantonen dat om aan te kunnen tonen dat men voldoet aan de voorwaarden, zodoende misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving door de gemeente Emmen kan worden voorkomen en bestrijd. Het college van B&W toetsen het vorenstaan de misbruik en oneigenlijk gebruik aan de hand van het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium.

Het beleid dat de gemeente Emmen voert om misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving te voorkomen, is met name ingebed in de processen van de gemeentelijke organisatie(onderdelen) en in haar eigen regelgeving. Uit de rechtmatigheidscontroles van ons als college blijken geen onrechtmatigheden in het kader van het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium.

De commissie BBV heeft in haar kadernota rechtmatigheid 2023 de aanbeveling gedaan aan gemeenten om een overkoepelend beleid(notitie) op te stellen waarin de gemeente haar visie, uitgangspunten, werkwijze en model risicoanalyse inzake misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving duidt. In deze notitie kan de gemeente Emmen ook haar maatregelen ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving opnemen.”

→ De gemeente Emmen is voornemens om een dergelijk notitie in de 2^e helft van 2023 op te stellen en aan de raad voor te leggen.

BIJLAGE 3 ROUTEKAART/ PLANNING

